

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**LEONARDO MILANEZ VILLELA**

**A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE FISCALIZAÇÃO E  
O DEVER DE PROVA NA LAVRATURA DO LANÇAMENTO**

São Paulo

2011

LEONARDO MILANEZ VILLELA

**A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE FISCALIZAÇÃO E  
O DEVER DE PROVA NA LAVRATURA DO LANÇAMENTO**

Trabalho de conclusão de curso para aprovação na  
Especialização em Direito Tributário do Instituto  
Brasileiro de Estudos Tributários.

São Paulo

2011

## RESUMO

A presente monografia de dedica a examinar as disposições da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional referentes à fiscalização tributária e relacioná-las com a competência do Fisco para lavrar lançamentos de ofício.

Como qualquer estudo que tem o mínimo de pretensão científica, este trabalho circunscreve (operando o corte metodológico) como objeto de estudo o direito positivo brasileiro vigente à época de sua elaboração, elegendo como método os pressupostos do movimento conhecido como Constructivismo Lógico-semântico.

A sua proposta é vincular a validade da norma jurídica que institui a obrigação tributária, no bojo do sistema do direito positivo (que é escalonado e constrói a sua própria realidade), à observância da norma jurídica decorrente da fiscalização tributária que prescreve: dado o fato de haver irregularidades no cumprimento dos deveres instrumentais ou das obrigações tributárias, deve o Fisco produzir provas que sustentem a infração.

**Palavras Chaves:** Sistema, direito positivo, fiscalização tributária, competência, validade, norma jurídica, prova, lançamento.

## ABSTRACT

This monograph is dedicated to examining the provisions of the Federal Constitution and the Tax Code relating to the tax inspection and relate them to the authority of the Tax Administration to burden of proof the voluntary tax assessment.

As a study that desire the least scientific dignity, this task defines as its object of study the statutory law of Brasil, prevailing at the time of their preparation. As a method of approximation, was elected the assumptions of the movement known as constructivism Logical-semantic.

Their proposal is to link the validity of the rule of law establishing the tax obligation to the observance of the rule of law resulting from the tax inspection, which prescribes: if there are irregularities in the fulfillment of tax obligations, then the tax authorities must prove the violations.

**Keywords:** System, statutory law, tax inspection, authority, validity, rule, proof, official assessment

## SUMÁRIO

Introdução .....	01
<b>Capítulo 1</b>	
<b>Premissas epistemológicas .....</b>	<b>02</b>
1.1. Notas propedêuticas sobre o direito .....	02
1.2. Linguagem, realidade e verdade .....	03
<b>Capítulo 2</b>	
<b>Direito positivo e produção normativa .....</b>	<b>11</b>
2.1. Incidência e aplicação das normas jurídicas .....	11
2.2. Valores e o direito .....	15
2.3. Sistemas e o direito positivo .....	17
2.4. A prova na produção da norma jurídica .....	19
2.5. Competência tributária .....	22
<b>Capítulo 3</b>	
<b>Fiscalização tributária .....</b>	<b>26</b>
3.1. Conceito .....	26
3.2. Disciplina na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional .....	26
3.3. Repercussão da competência da fiscalização na lavratura do lançamento .....	29
Conclusão .....	32
Bibliografia .....	33

## INTRODUÇÃO

A Administração Tributária, no exercício de sua atividade vinculada de fiscalizar a atividade dos administrados, talvez em função dos poderes aparentemente irrestritos enunciados no art. 195 do Código Tributário Nacional, frequentemente agride garantias constitucionalmente consagradas aos contribuintes, fazendo tabula rasa desses direitos, e, mesmo com acesso amplo e ilegal, é capaz de constituir lançamentos desprovidos do necessário arranjo probatório, tecendo acusações sem provas que as confirmem.

Neste contexto, o presente trabalho, erigido sob os pressupostos epistemológicos do Constructivismo Lógico-semântico e da Filosofia da Linguagem (devidamente abordados no Capítulo 1), resgata a noção de direito positivo enquanto sistema, tendo a norma jurídica como sua unidade constitutiva, o conceito e as características da competência tributária, bem como a função exercida pelas provas (devidamente enfrentados no Capítulo 2) para investigar a repercussão da competência tributária de fiscalização na lavratura do lançamento tributário nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (tema do Capítulo 3).

Partindo do direito positivo enquanto um sistema jurídico escalonado, em suas relações de coordenação e subordinação, propõe-se a investigar as leis reguladoras da atividade de fiscalização da Administração Tributária a fim de traçar parâmetros norteadores dos limites de sua competência; analisar a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional para erigir um catálogo de garantias do contribuinte; interpretar o art. 142 do Código Tributário Nacional vinculado às conclusões construídas nos dois primeiros estudos e, com isso, demonstrar a implicação dessa competência no dever de produção de prova que dê suporte ao lançamento, respeitando as garantias positivadas aos contribuintes.

Pretende-se, com isso, demarcar um campo de atuação em que compatibilize o dever da Administração Tributária de fiscalizar os contribuintes e, sendo o caso, produzir prova suficiente para instruir a obrigação tributária com as garantias asseguradas aos contribuintes pela Constituição Federal.

# CAPÍTULO I

## PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS

### 1.1. Notas propedêuticas sobre o direito

Mais do que estudar a origem histórica do direito (que se confunde com a do próprio homem vivendo em sociedade) – tema em que inúmeras obras foram dedicadas – investigar a gênese do fenômeno jurídico compreende imergir no seu âmago e investigar o universo que ele habita.

Ao longo desta última década foi isso que a vertente doutrinária capitaneada, no Brasil, por Paulo de Barros Carvalho tem se dedicado a fazer. Trabalhar o direito (na sua acepção mais ampla) como produto cultural e, por conseguinte, como dado linguístico é a porta de entrada para se conhecer o seu horizonte, o seu alcance.

O direito positivo é feito por e para o homem, mediante linguagem – não como instrumento, mas como elemento constitutivo. Parafraseando Vilém Flusser, tal como a realidade, a língua forma, cria e propaga o direito, isto é, fora dos seus quadrantes não há direito. O enunciado prescritivo da regra jurídica não alcança a região material da relação intersubjetiva regulada para concretizar seu comando – quem o faz é o próprio homem, orientado pela compreensão que constrói interpretando os seus enunciados. Eis aí uma fulcral pertinência na proposta epistemológica de Kelsen em distinguir o mundo do ser (ôntico) do universo do dever-ser (deôntico).

Assim, imagine um policial andando à paisana na rua no instante em que um indivíduo agride outro; ao testemunhar a ocorrência o policial identifica (interpretando a cena com sua ideologia e seu conhecimento jurídico) a ocorrência de crime de lesão corporal e, em seguida, ele detém o agressor, dá-lo voz de prisão e o conduz algemado até a delegacia mais próxima. Somente com a lavratura do auto de prisão em flagrante e da nota de culpa do agressor é que esta sucessão de eventos, então convertidos em fato, ingressam no campo do direito, tornando-os jurídicos. Antes disso, esses acontecimentos são estranhos ao direito; não por serem pouco importantes, mas em razão de estarem além de seu campo de atuação.

Admitir o direito positivo como uma camada de linguagem social conduz o intérprete a analisá-lo inserto em uma órbita dialogal, adstrito a todas as imperfeições e as vicissitudes inerentes à comunicação. Os avanços empenhados pela filosofia da linguagem, notadamente após o advento do giro-linguístico, superaram a concepção figurativa da linguagem (representativa do mundo) e a verdade por correspondência, para firmarem a

função constitutiva da linguagem, tanto do homem quanto do conhecimento, revolucionando o modo de se apresentar e se compreender o universo do direito.

Nesta nova proposta cognoscitiva, a interpretação é alçada a um posto de enorme destaque, em detrimento da verdade absoluta, insofismável. O valor metafísico de verdade passa a limitar-se ao sistema de referência em que a proposição integra e, conseqüentemente, perde seu caráter ontológico. Pela soberba importância da linguagem no trato com o direito, tem-se por oportuno discorrer sobre este assunto a seguir, em tópico específico, ainda que em desprezioso ensaio.

Circunscrevendo o objeto de estudo do presente trabalho, opera-se o corte metodológico para se investigar o direito positivo brasileiro vigente *hic et nunc*, notadamente os enunciados prescritivos que disponham sobre a fiscalização tributária. Este ato de abstração revela-se de suma importância, visto que, ao recortar o universo jurídico para investigar o direito positivo brasileiro vigente, contempla-se a cientificidade ao estudo do direito, distinguindo os enunciados prescritivos (submetidos aos critérios de validade e invalidade) das proposições descritivas (sujeitos aos valores de verdade e falsidade), impedindo, desta forma, o *regressus ad infinitum*, especulações aleatórias de outras ciências e atendendo aos anseios básicos da Epistemologia.

Vale ressaltar, contudo, que a delimitação do objeto de estudo, embora habilite construções eminentemente jurídicas, isto é, desvinculadas de proposições carregadas de conteúdo de outras áreas do saber (sociologia, antropologia, psicologia, economia, etc.), não significa romper relações com tais ciências, haja vista que, reconhecendo-se na intertextualidade um axioma da interpretação, torna inexorável o diálogo e a bi-implicação entre disciplinaridade e interdisciplinaridade. Neste contexto, o que não se pode admitir, sob pena de infirmar a própria demarcação do objeto científico, são ilações erigidas por outras áreas do conhecimento humano preponderarem sobre as proposições descritivas do direito posto, sobrepondo a intertextualidade extrassistêmica à intrassistêmica.

## **1.2. Linguagem, realidade e verdade**

Desde os primórdios da filosofia até meados do século XX, imperava a concepção de que a linguagem era um instrumento, cuja função era representar as coisas do mundo físico na mente humana, como se fosse uma cópia; por exemplo, a palavra “sapato” teria a função de substituir o objeto “sapato”. Assim, uma asserção seria verdadeira se ela efetivamente correspondesse ao que acontecer no mundo físico (mediante verificação empírica), e o

conhecimento era todo focado na busca da essência (tomada como relação entre linguagem e realidade) das coisas, a fim de se reproduzir intelectualmente o real estado das coisas.

Outra perspectiva, todavia, começou a surgir com duas obras do filósofo austríaco Ludwig Josef Johann Wittgenstein – *Tractatus Logico-philosophicus* e *Investigações Filosóficas*. Na primeira delas, *Tractatus Logico-philosophicus*, escrita nos campos de batalha da primeira guerra mundial, Wittgenstein ainda mantinha forte a ideia de linguagem como uma figuração da realidade. Essa representação, no entanto, não funcionava especificamente como uma fotocópia do mundo físico, mas indicava que a linguagem e a realidade possuíam uma identidade estrutural lógica (isoformismo). Assim, da mesma forma que o objeto – como uma categoria lógico-ontológica de caráter transcendental – isoladamente não diz nada (apenas como um estado de coisas), a palavra só terá sentido quando integrar uma proposição (com sentido) e, por isso, seu significado será encontrado no seu contexto. A propósito, foi neste contexto que o autor escreveu a famosa proposição “Os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo” (proposição 5.6 do *Tractatus*).

Na sua segunda obra, *Investigações Filosóficas*, escrita mais de uma década após a publicação do *Tractatus Logico-philosophicus*, o filósofo austríaco promoveu uma profunda revisão da sua tese. No interstício entre suas principais obras, esclarece Sônia Maria Broglia Mendes que:

A transição entre o *Tractatus* e as *Investigações Filosóficas* mostra um processo de reflexão de Wittgenstein que, conforme relatam García-Mauriño e Revuelta, levaram-no às seguintes conclusões: i) embora a linguagem ordinária contivesse uma série de proposições imprecisas e ambíguas, estas serviam aos propósitos da comunicação humana; ii) a gramática da linguagem ordinária era muito mais ampla que a gramática da linguagem lógica; iii) as proposições, embora pudessem ser consideradas como representações da realidade, eram representações incompletas, e isto não significava que não tivessem sentido; iv) a linguagem ordinária era a linguagem da expectativa, pois permitia que se construíssem proposições que remeteriam ao futuro, cujo sentido não estava na possibilidade de serem verdadeiras ou falsas, mas no fato de terem uma função dentro da vida humana e por possuírem a sua própria lógica; e v) a linguagem usual não servia apenas para representar o mundo, mas para várias outras coisas como, por exemplo, mandar, interrogar, orar.<sup>1</sup>

Wittgenstein, em *Investigações Filosóficas*, trabalha com o que denominou de “jogos de linguagem”, afirmando não ter a linguagem a única função de representar o mundo, não sendo a verdade somente encontrada pela possibilidade lógica, pelas variadas formas com que ela é manejada no fluxo de relações inter-humanas do cotidiano. Ele explica que as palavras funcionam como ferramentas multifuncionais, e para se descobrir o seu significado é

---

<sup>1</sup> MENDES, Sônia Maria Broglia. *Validade jurídica e o giro-lingüístico*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 58-9.

imprescindível acessar o contexto em que estão sendo utilizadas. Aduz o autor: “Para uma grande classe de casos – embora não para todos – do emprego da palavra ‘sentido’ pode dar-se a seguinte explicação: o sentido de uma palavra é o seu uso na linguagem”<sup>2</sup>.

A partir de então, deu-se início ao movimento conhecido por giro-linguístico, trazendo uma nova relação da linguagem com o homem: ela não representa, mas constitui o mundo. Nesta nova concepção, assevera Dardo Scavino, “a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o sujeito e a realidade, para se converter num léxico capaz de criar tanto o sujeito quanto a realidade”<sup>3</sup>. O significado de uma palavra é sempre definido por outras palavras; o homem só pensa, aprende, raciocina e comunica pela linguagem, que funciona num circuito fechado e intransponível. Embora exista no mundo físico, o ser humano mora em sua realidade constituída pela linguagem. Aqui se encaixa como uma luva a máxima de Wittgenstein “os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo”.

O homem vê, fala, ouve, cheira e tateia apenas dentro das fronteiras da sua linguagem. Por exemplo: um adulto leigo em vinhos e um *sommelier* compartilham uma mesa para experimentar um determinado vinho; é servido aos dois o conteúdo da mesma garrafa e em idênticas condições. Depois de beber a sua taça, o adulto leigo se esforça para descrever características básicas da bebida; logo em seguida, degustando a sua taça, o *sommelier* relata o *bouquet* do vinho, descrevendo minuciosamente o sabor provocado em cada momento que a bebida percorreu seu paladar. Note-se que, apesar de terem experimentado o mesmo conteúdo, os dois fizeram descrições diferentes das suas propriedades. Isso ocorre porque a realidade do *sommelier*, em matéria de vinhos, é muito maior do que a do adulto leigo.

Infirmada a concepção da linguagem como representativa da realidade, a ideia de verdade como correspondência fica prejudicada. A verdade perde completamente o seu sentido ontológico, a essência das coisas passa a inexistir. Sobre a verdade neste novo paradigma, Fabiana Del Padre Tomé pontua que

A verdade não se descobre: inventa-se, cria-se, constrói-se. Não há uma verdade objetiva, isto é, uma verdade que possa reclamar validade universal. A verdade é sempre relativa, configurando, como assevera Richard Rorty, “o êxito de um discurso em um mercado de idéias”. Depende, portanto, das circunstâncias de tempo e de espaço em que se encontra inserida: a verdade de “terra plana” de ontem deixa de existir, dando lugar à “terra redonda” de hoje.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1987, p. 207.

<sup>3</sup> SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Bueno Aires: Paidós Postales, 1999, p. 12.

<sup>4</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 16.

Assim, diversamente do que se pensou até o advento do giro-linguístico, não há uma verdade incontroversa, que não possa ser desconstituída. Nem mesmo as leis da física, que aspiram uma forte conotação ontológica, podem ser consideradas verdades absolutas, porque elas também são formulações linguísticas. Repare que a própria verdade também é uma construção linguística, e, como tal, está fora do campo da ontologia.

Mesmo inexistindo uma verdade absoluta, não se pode abandonar os valores verdadeiro/falso, por serem imprescindíveis para o manejo da linguagem em diversas funções, sobretudo a de caráter descritivo que tenha pretensão de cientificidade, como neste estudo. Com arguta percepção, Paulo de Barros Carvalho ressalva:

Pondere-se: ultrapassar o modelo que trabalha com a “verdade absoluta”, no âmbito da linguagem empregada em função descritiva, não significa prescindir os valores “verdadeiro/falso”. Obviamente, quem transmite uma notícia, uma informação, o faz “em nome da verdade”, sem o que não teria sentido a proposição expedida a título de mensagem. Tal reconhecimento, contudo, não tolhe as livres especulações de nossa mente a respeito do valor metafísico “verdade”. Há, portanto, duas dimensões operativas: (i) uma, de caráter eminentemente lógico; e (ii) outra, de índole ontológica, a concepção de “verdade” como valor filosófico.<sup>5</sup>

Dentre estas duas dimensões, as ciências que lidam objetos abstratos em relação à realidade física, como a matemática e a geometria, operam com a verdade lógica, enquanto as ciências que trabalham com objetos que fazem referência à realidade física, como a física e a biologia, operam com a verdade de índole ontológica, isto é, uma verdade que fala em nome de uma correspondência com a realidade física, muito embora inexista uma equivalência. Por isso que esta concepção de verdade é trabalhada como valor filosófico.

Apenas as ciências que trabalham com objetos completamente abstratos (objetos ideais, na classificação de Edmund Husserl) em relação à realidade física operam com a verdade lógica, esta sim incontroversa dentro de seus parâmetros constitutivos. A Lógica Proposicional, por exemplo, para chegar a este patamar, abstrai totalmente significações dos termos mediante o processo de formalização, operando apenas com símbolos na composição de suas fórmulas. No entanto, à medida que a linguagem avança em relação à realidade física, fazendo referência aos dados extralinguísticos, o valor verdade vai perdendo precisão, tendo em vista sua incapacidade de apreender a realidade física.

Não se nega, no entanto, a existência do mundo físico, independente da linguagem. Pelo contrário, embora o homem habite na sua realidade constituída pela linguagem, ele existe, enquanto matéria, na realidade física.

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 161.

Admite-se a dificuldade em compatibilizar a adoção desta premissa (linguagem como constitutiva da realidade) com o reconhecimento do mundo físico (ou fato bruto, na teoria de John Searle) independente da linguagem. A corrente que leva a cabo este paradigma, com base na proposição 7 do *Tractatus Logico-philosophicus* (*What we cannot speak about we must pass over in silence*), não reconhece a existência de mundo fora linguagem, sustentando ser impossível discorrer sobre aquilo que se desconhece. Com efeito, considerando-se que a linguagem opera em um circuito fechado e intransponível, formando, criando e propagando a realidade, soa contraditória a ideia de existir algo extralinguístico.

Embora coerente com a premissa, esta corrente está fadada a cair no niilismo ou no ceticismo por tornar fluida qualquer noção de intersubjetividade, razão pela qual ela distorce a função comunicativa da linguagem e, por conseguinte, se revela pouco adequada para um estudo com aspiração científica. Fugindo desta concepção, o próprio Wittgenstein reconheceu: “*The world is independent of my will*”<sup>6</sup>. Em concisa crítica sobre esta concepção, Tárek Móyses Moussallem, assevera que:

Linguagem e realidade não são idênticas nem poderiam sê-lo. Não há ponto de intersecção entre a linguagem e a realidade física. Se, por um lado, a linguagem “representa metaforicamente a realidade”, consolida um “modelo de vida”, no dizer de HALLIDAY<sup>7</sup>, por outro, permanece distante das coisas mesmas.

Ao descrever a árvore na sua frente, o sujeito não “cria” a árvore verde. A água salgada no oceano Atlântico “existia” antes de alguém identificá-la. Os átomos “se encontravam no mundo” antes mesmo de serem observados.

Mas, como bem observa SEARLE<sup>8</sup>, “obviamente, para que possamos fazer todas essas identificações, devemos ter uma linguagem, mas e daí? Os fatos existem totalmente independentes da linguagem”<sup>9</sup>.

Imerso no paradigma de que a linguagem constitui a realidade humana, dada a impossibilidade de se provar a existência ou a inexistência de algo fora da linguagem, toma-se, em termos epistemológicos, como axioma o reconhecimento da existência da realidade física, haja vista ser ele um pressuposto imprescindível para configuração do modelo de verdade em nome do qual se fala, adotado neste estudo.

Em termos culturais, todavia, esse reconhecimento expressa a intuitiva – quase inerente à vivência humana – crença do homem na existência de algo por ele desconhecido,

---

<sup>6</sup> WITTEGSTEIN, Ludwig. *Notebooks 1914-1916*. Traduzido por G. E. M. Anscombe. Chicago: University of Chicago Press, 1979, p. 73.

<sup>7</sup> HALLIDAY, M.A.K. *El lenguaje como semiótica social: la interpretación social del lenguaje y del significado*. 1. ed. 2. reimpr. Tradução de Jorge Ferreira Santana. Bogotá: Fondo de Cultura Económica. 1982, p. 18 e 247.

<sup>8</sup> SEARLE, John. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Tradução de F. Rangel. Rio de Janeiro: Rocco, 2000, p. 30.

<sup>9</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 7.

não experimentado, em razão da diversidade e da riqueza de estímulos captados por sua intuição sensível ao longo da experiência. Estes influxos, por constantemente serem inéditos ao homem, induzem-no a acreditar na sua existência em um universo muito maior do que a sua realidade (que se expande continuamente), fomentando a busca pela ampliação de seus horizontes e até mesmo o convencendo sobre a intangibilidade da onisciência.

Mais do que isso, no fluxo das relações intersubjetivas, os homens são capazes de produzir uma comunicação simples e eficiente sobretudo em razão de as suas realidades serem, aparentemente, muito semelhantes com aquelas de seus interlocutores. Com efeito, todos os homens existem na realidade física, ou seja, o material bruto experimentável pela intuição sensível é comum a todos, fazendo com que a construção da realidade individual seja muito parecida. Essa aparência, por ser tão intuitiva e evidente, induz naturalmente o homem a crer na existência do dado bruto.

Desta forma, mesmo não havendo verdade absoluta e infalível, não se pode romper com o modelo de verdade por correspondência, por ser ele a base que, desde sempre, foi o horizonte da maior parte da produção cultural. Ao invés de se contraporem, as noções de realidade humana e realidade física devem ser compatibilizadas.

Operando com o modelo de realidade constituída pela linguagem, sabe-se que as palavras não capazes de representar (no sentido de reproduzir, apreender) os objetos físicos, apenas de, fazendo referência a outros termos (cerco inapelável da linguagem), provocar imagens, ideias, noções, juízos e raciocínios em nossa mente. Isso, entretanto, não impede de se falar em nome de dados extralinguísticos, aludindo-se a objetos da experiência empírica.

Por mais que a linguagem opere completamente fora do campo da ontologia, não havendo um vínculo existencial entre a linguagem e as coisas do mundo físico, o homem se comunica fazendo referência às coisas do mundo físico. É justamente este referencial ontológico que confere intersubjetividade à linguagem, tornando a comunicação eficiente.

O homem fala do mundo físico porque interage com ele através da sua intuição sensível. Os sentidos captam a realidade física emitindo estímulos ao cérebro, que os interpreta numa incessante atividade de cognição para projetá-los na realidade humana. Esta projeção não é uma simples reprodução, mas sim uma reconstrução da realidade física, porque além de ser impossível se certificar de que os estímulos sensoriais captaram a integralidade da realidade física, é a nossa mente que irá constituir a realidade humana. Note-se que para enxergar o cérebro recebe os estímulos transmitidos pelos olhos, que captam feixes de luz, e,

interpretando-os, produz uma imagem. Uma massa de nuvens observada por dois indivíduos pode, por exemplo, formar desenhos diferentes para cada um.

Isto ocorre porque cada realidade humana é composta por um repertório linguístico diferente (formado de acordo com a experiência de cada um) e a interpretação dos estímulos sensoriais é uma incessante atividade de associação.

Para ilustrar a explanação, emprega-se o seguinte exemplo: para identificar o tipo de lesão na pele um paciente, um dermatologista examina minuciosamente a região lesionada e associa com conhecimentos médicos que adquiriu. Chegando a um diagnóstico, o médico prescreve ao paciente o medicamento que conclui ser o mais eficiente para tratar a lesão. Analisando esta situação, pode-se dizer que: (i) há, no mundo físico, uma reação bioquímica que provocou a lesão na pele do paciente; (ii) o médico, interagindo com o mundo físico através da sua visão, construiu uma imagem detalhada da lesão do paciente; (iii) o diagnóstico da doença foi dado pelo médico por sua interpretação, construída mediante associação da imagem que produziu em sua mente com os conhecimentos em dermatologia que ele possui. Embora a conclusão do médico seja muito fundamentada, é perfeitamente possível – e não tão raro – que outro dermatologista, investigando a mesma lesão, dê um diagnóstico diferente.

Note-se, a propósito, que a evolução da tecnologia proporciona ao homem um acesso cada vez maior da realidade física e, por conseguinte, o torna capaz de produzir uma linguagem mais detalhada para expandir a sua realidade. Entretanto, por mais que a tecnologia propicie uma interação muito próxima com a realidade física e que sua linguagem com função descritiva do mundo físico seja bastante minuciosa, o homem nunca terá condições de formular uma verdade incontroversa em termos ontológicos.

Isto ocorre porque o homem não tem um acesso direto à realidade física, havendo um abismo entre a ela e a realidade humana, interligadas pela intuição sensível. Os estímulos sensoriais só se tornam cognoscíveis (se convertem em imagens, sons, cheiros, etc.) na medida em que, recebidos pelo cérebro, o sujeito formula associações com o seu repertório linguístico e com a sua ideologia para criar um conhecimento sobre aquilo. O conhecimento não é descoberto, como se fosse extraído da ontologia, e sim construído, inventado pelo sujeito cognoscente de acordo com os seus horizontes culturais.

Por esta razão, o homem jamais poderá se certificar de que esgotou a análise de algum objeto físico, como se o apreendesse integralmente, por tal formulação transcender aos parâmetros da sua capacidade cognoscitiva. Metaforicamente, pode-se dizer ser a realidade

humana uma assíntota em relação à realidade física, que se aproxima dela indefinidamente sem nunca poder atingi-la. O potencial expansivo da realidade humana é, pois, infinito.

Em nada obstante ao exposto, é perfeitamente possível trabalhar-se com um referencial ontológico no paradigma de realidade constituída pela linguagem, apenas não sendo possível se operar com um modelo de verdade que pretenda ser ontologicamente incontroversa, como tradicionalmente é manejada a verdade por correspondência. Infirmar o seu caráter absoluto não implica em abandoná-lo por completo.

Nem poderia! Seria um contrassenso estudar cientificamente o direito positivo negando-se o referencial ontológico da linguagem. O direito positivo projeta-se para a camada de linguagem da realidade social, que, por sua vez, é praticamente toda constituída com base em forte referencial ontológico.

Por esta razão, admitida a existência da realidade física, firme na noção de que a linguagem constitui a realidade humana, trabalha-se a verdade como o valor em nome do qual se fala, podendo, inclusive, ser em nome de uma suposta correspondência com a realidade física. Embora a linguagem jamais alcance a realidade física, isto é, não haja equivalência entre elas, as coisas da realidade física podem ser objeto de referência da linguagem, sendo constituídas linguisticamente, inclusive com descrições que expliquem muito de sua ontologia.

## CAPÍTULO II

### AUTOPOIESE DO DIREITO POSITIVO

#### 2.1. Incidência e aplicação das normas jurídicas

Como visto, não há nada cognoscível pelo homem que esteja além do cerco inapelável da linguagem. Distingue-se, desta forma, as duas realidades que o circundam: uma, a realidade física, é o mundo físico, com o qual o homem interage com sua intuição sensível (cinco sentidos); a outra, a realidade humana, constituída pela linguagem, recebe os influxos da interação do homem com a realidade empírica para, interpretando de acordo com sua cultura e ideologia, erigir a sua realidade. Pode-se afirmar, pois, que o homem existe na realidade física, mas habita a realidade constituída pela sua linguagem.

Ciente de que o referencial ontológico está presente na maior parte das formulações linguísticas, empregando a terminologia proposta por Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>10</sup>, denomina-se evento os acontecimentos da realidade física, ocorridos em determinadas coordenadas de espaço e tempo, que se exaurem no fluxo existência. A formulação linguística, na forma enunciativa (ou de ato de fala, na terminologia de John Austin<sup>11</sup>), que tem por escopo relatar a ocorrência de um evento (que o homem tem contato através da sua intuição sensível), chama-se fato.

Por residir no campo da ontologia, os eventos estão fora do alcance do direito positivo, sendo apenas o fato cognoscível, que é uma, de infinitas possíveis, versão do evento. Ressalte-se que a existência da realidade física é elemento axiomático ínsito ao conceito de fato, que tem função descritiva.

Ter em mente bem definido estes conceitos, altera completamente a perspectiva de se compreender a realidade e, por conseguinte, de se encarar o direito. Aplicando-os ao direito tributário, por exemplo, verifica-se a incompatibilidade lógica prescrita pelo Código Tributário Nacional, ao afirmar surgir a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º), e, em momento posterior, nasce o crédito tributário com o lançamento (art. 142). O crédito tributário é um dos cinco elementos ínsitos à obrigação tributária<sup>12</sup> que, como

---

<sup>10</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 280.

<sup>11</sup> AUSTIN, John L. Performative utterances. In *Philosophical papers*. 2ª ed. Oxford: Clarendon Press, 1970, p. 233-252.

<sup>12</sup> A obrigação jurídica é composta, irredutivelmente, por cinco elementos: (i) um devedor; (ii) um credor; (iii) objeto da prestação; (iv) dever jurídico do devedor em cumprir a prestação ao credor; e (v) direito subjetivo do credor em exigir do devedor o adimplemento da prestação.

todas as outras espécies de obrigação jurídica, tem uma estrutura indecomponível e constitui-se em um único instante – no da expedição da norma individual e concreta.

Exemplo: a ocorrência de uma consulta médica não faz, *ipso facto*, irromper a obrigação tributária de pagar o imposto sobre serviços. Para tanto, é imprescindível haver a versão deste evento em linguagem competente, chegando, por iniciativa do contribuinte ou do fisco, conforme o caso, à respectiva repartição fiscal.

Não mais se sustenta esta surrada distinção entre aplicação e incidência das normas jurídicas. Para esta teoria, com a ocorrência da hipótese prevista na lei, a norma incidiria automática e infalivelmente, tal como uma descarga eletromagnética; contudo, para que esta incidência revista-se de eficácia, seria necessária a aplicação da norma, com a edição de uma norma individual e concreta. Conforme as premissas eleitas, a incidência e aplicação caminham juntas na produção da norma jurídica. Em crítica incisiva sobre esta anacrônica concepção, Eurico Marcos Diniz de Santi assevera:

Dizer que, ocorrendo o fato, a norma automaticamente incide sobre ele sem qualquer contato humano é subsumir-se a uma concepção teórica que coloca o homem à margem do fenômeno normativo, qual mero espectador, que, somente quando instalado a isto, declara o funcionamento autônomo do direito. Ora, o direito não funciona sozinho, mas mediante a ação dos homens, juízes, autoridades administrativas e legislativas: é para isso que alerta essa inovadora proposta. Assim, em verdade, a norma é “incidida” sobre o fato, que não é declarado, mas construído pela autoridade.<sup>13</sup>

Contextualizando na prática, imagine a seguinte situação: um contribuinte é autuado em 10/01/2010, sob acusação de não recolher o ICMS referente a operações de circulação de mercadorias que realizou durante o ano de 2001. Quando consultado, o causídico deste contribuinte tranquiliza os seus diretores, afirmando tratar-se de crédito tributário decaído e que, desta forma, está extinto (art. 156, inciso V, do CTN). Ao impugnar a autuação, todavia, a tese acaba sendo derrotada na esfera administrativa e, depois, em execução fiscal, também no âmbito judicial, havendo a expropriação dos bens penhorados da empresa para o adimplemento da obrigação tributária, extinguindo-a nos termos do art. 156, inciso I, do CTN. Conclui-se do exposto que, não havendo uma norma individual e concreta para constituí-la, a decadência deste crédito tributário não existirá para o direito posto.

Para dar curso à positivação do direito – atividade que demanda ingente labor interpretativo<sup>14</sup> – deve o operador técnico do direito analisar os enunciados prescritivos do

---

<sup>13</sup> SANTI, Eurico Marcos Dinis de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 58.

direito positivo para construir uma norma geral e abstrata, contendo uma hipótese de incidência relacionada (por um modal deôntico) a uma relação jurídica; paralelamente, deve ele investigar, por meio da linguagem das provas, o evento que pretende regular para elaborar um enunciado que o descreva (fato) e se enquadre na hipótese de incidência, prescrevendo uma relação jurídica com base na norma geral e abstrata que erigiu, perfazendo, pois, a norma individual e concreta. Este processo é bem observado por Aurora Tomazini de Carvalho:

O aplicador, interpretando a linguagem jurídica, constrói uma norma geral e abstrata, cuja hipótese contém critério de identificação de um fato jurídico e cujo consequente contém critérios de identificação de uma relação jurídica, ambos ligados por um vínculo implicacional de dever-ser próprio da causalidade normativa. Observa também o plano social e projeta sobre ele a construção normativa elaborada, delimitando, imaginariamente, uma classe de infinitos acontecimentos e uma classe de infinitas relações, que espelham a extensão do conceito da hipótese e do consequente normativo, respectivamente. Ao verificar, por meio da linguagem das provas, a ocorrência de um evento, no plano do ser, que se enquadra na delimitação imaginária projetada pela hipótese normativa, o relata para o direito (mediante a criação de uma nova linguagem jurídica), como antecedente de uma norma individual e concreta. Assim, denotando o conceito da hipótese, constitui o fato jurídico e a ele imputa a relação jurídica correspondente, instituída, com base nos critérios do consequente da norma geral e abstrata, como proposição tese da norma individual e concreta. Esta relação jurídica se projeta no plano da realidade social, para que nele uma relação intersubjetiva se estabeleça concretamente.<sup>15</sup>

A incidência consiste em duas operações lógicas na construção das normas jurídicas: a subsunção e a implicação. A subsunção é a denotação (ou melhor, a inclusão das classes) do antecedente e consequente da norma individual e concreta, respectivamente, às classes do antecedente e do consequente da norma geral e abstrata. A imputação, próprio da

---

<sup>14</sup> O trajeto percorrido pelo intérprete, ao analisar os enunciados prescritivos do direito positivo, para construir normas jurídicas consiste em etapas que ele tem de ultrapassar até alcançar a compreensão (interpretação enquanto produto, com foros de satisfação), que são os planos S1, S2, S3 e S4.

O encontro com a literalidade textual empregada no ordenamento posto – o plano S1 – é seu ponto de partida, o único dado objetivo do percurso deve primeiramente ser incursionado sob a ótica da morfologia e da sintaxe.

Feito este contato, impulsionado pela sua ideologia e pré-compreensão (horizontes da interpretação), empenha-se o interprete em construir significações e compor proposições carregadas de sentido, erigidas mediante análise crítica dos enunciados prescritivos estudados, completando a segunda etapa, o plano S2.

Perpassando para a terceira etapa, o plano S3, dedica-se o intérprete em organizar, de maneira contextualizada, as proposições formuladas na etapa anterior para articulá-las em mensagens completas de manifestação deôntica, de tal sorte ser possível identificar, ainda que precariamente, a estrutura lógica da norma jurídica (proposição condicional).

No derradeiro patamar do processo de construção de sentido, o plano S4, sendo o direito positivo um sistema escalonado, confrontará o intérprete suas proposições com as regras jurídicas estruturais, nas suas relações de coordenação e subordinação, para averiguar a sua conformidade com as prescrições do direito posto, harmonizando a norma jurídica construída com o contexto do sistema do direito positivo, formando uma interpretação consistente e repleta de sentido. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 109-133.

<sup>15</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 421.

causalidade jurídica, é a cópula deôntica realizada pelo operador neutro (não modalizado) que vincula o antecedente ao conseqüente da norma jurídica, de tal sorte que, se ocorrer o antecedente, então deve ser o conseqüente.

Realizado o fenômeno da incidência, que é uma atividade intrasubjetiva, a norma jurídica está apta a ser aplicada. A aplicação caracteriza-se pelo ato de positivação da norma jurídica e, uma vez inserida no direito positivo, torna-se enunciado prescritivo.

Empregando esta concepção na prática, verifica-se, por exemplo, que a omissão da lei, prevista no art. 4º do Decreto-Lei nº 4.657/46 (Lei de introdução ao Código Civil), nada mais é do que uma alegação tecida para justificar o emprego de instrumentos (analogia, costumes e princípios gerais de direito) de fundamentação e legitimação das normas jurídicas construídas pelo aplicador. A anomia não é um buraco ou vácuo situado entre prescrições legais, mas uma dedução do intérprete que, ao analisar determinados enunciados prescritivos em sua atividade de produção das normas jurídicas, não vislumbra nenhuma prescrição que preveja com nitidez a hipótese por ele enfrentada. A omissão da lei, portanto, é um pressuposto de utilização destas regras tidas como integradoras do direito posto, manejando-as como fundamentos para se validar a construção de normas jurídicas a serem positivadas.

Lembre-se, por oportuno, da controvérsia sobre o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal: uma vertente doutrinária sustenta haver na Lei nº 6.830/80 preceito que determine a atribuição automática do efeito suspensivo aos embargos; outra corrente, ao contrário, defende que a Lei nº 6.830/80 é omissa neste assunto, aplicando-se, por força de seu art. 1º, o art. 739-A do Código de Processo Civil, facultando ao juiz atribuir o efeito suspensivo os embargos do devedor quando preenchidos certos requisitos.

O mesmo raciocínio aplica-se à antinomia. Tal como disciplina a omissão da lei, a Lei de Introdução ao Código Civil, em seu art. 2º, prescreve formas de solução de conflitos de regras jurídicas. O embate normativo, por óbvio, não emana do enunciado prescritivo do direito positivo em si, mas do operador técnico do direito que, ao interpretar dois enunciados prescritivos, constrói o entendimento de haver comandos jurídicos incompatíveis, utilizando, até intuitivamente, a ilação como suporte para invocar regras jurídicas atinentes a solucionar antinomias ou até para desenvolver a noção do direito positivo como um sistema escalonado (em sua peia de relações de coordenação e subordinação), para justificar a prevalência de uma regra sobre a outra, fundamentando e legitimando as normas jurídicas por ele erigidas.

Seja como for, é de suma importância que a produção normativa seja presidida pela conjugação com a linguagem das provas (tratando-se de normas concretas), na produção

do fato jurídico, e com os enunciados prescritivos do direito positivo pertinentes à conduta que está sendo regulada, na produção da relação jurídica, sob pena de se produzir uma norma jurídica vulnerável, com maior chance de ser desconstituída.

## 2.2. Valores e o direito

Valor, com arrimo na lição de Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>16</sup>, pode ser definido como um significado expressivo da preferibilidade por determinado conteúdo de expectativa, em detrimento de outros, por possuir uma qualidade que satisfaz a uma necessidade do sujeito.

Miguel Reale<sup>17</sup>, na esteira das lições de Johannes Hessen<sup>18</sup>, aduz serem nove as características dos valores: (i) a bipolaridade informa haver, em contraposição ao valor, o desvalor, de tal sorte que de suas funções negativa e positiva decorra a (ii) implicação recíproca, influenciando na realização de outros valores. A (iii) referibilidade expressa a escolha por algo que se carrega de sentido, sendo que esta decisão indica a (iv) preferibilidade pela direção eleita, em detrimento de outras possíveis. A (v) incomensurabilidade significa a impossibilidade de sua medição, embora tenha forte (vi) tendência à graduação hierárquica na composição do bloco axiológico (ideologia) do sujeito. São, ainda, qualidades aderentes a objetos, cuja condição ontológica revela a (vii) objetividade e, por conseguinte, a (viii) historicidade que marcam sua produção, não se confundindo, todavia, com os próprios objetos referidos, cujo transcendentalismo do predicado exprime a sua (ix) inexauribilidade.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, complementando estas características, observa que a (x) atributividade conota a classe dos valores por atribuírem vínculos a objetos impulsionados por uma necessidade e a (xi) indefinibilidade indica a impossibilidade de sua definição, por tratar-se de dado metafísico.

Estando os valores invariavelmente presentes nas manifestações culturais, o dado axiológico estará presente em qualquer porção do direito, que também é um produto cultural. Em que pese o acerto desta asserção, os valores não se confundem com as normas jurídicas. Existem normas jurídicas, denominadas de princípios, que possuem forte conotação axiológica, influenciando grandes porções do direito positivo. Outras normas, no entanto,

---

<sup>16</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

<sup>17</sup> REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 141.

<sup>18</sup> HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Coimbra: Almedina, 2001.

ainda que o dado axiológico integre sua composição, com os valores não se confundem, servem para prescrever condutas intersubjetivas e, somente por meio delas, realizar valores.

Tomando, por exemplo, o valor da segurança jurídica como objeto de investigação, é possível identificar sua bipolaridade em situações que pairam uma grande imprevisibilidade sobre a regulação das condutas, gerando insegurança jurídica (seu desvalor), como nos casos em que há jurisprudência divergente sobre a mesma matéria.

A implicação recíproca estará presente quando, para realizar o valor da segurança jurídica, a jurisprudência se preocupar com a previsibilidade das decisões do Poder Judiciário, estará, conseqüentemente, propagando o valor da certeza do direito.

A referibilidade será revelada quando, em nome do valor da segurança jurídica, se eleger, por exemplo, a aplicação da prescrição intercorrente da execução fiscal para repudiar a não-eternização dos atos processuais. Neste mesmo caso, o valor da segurança jurídica operou como valor determinante da preferibilidade da aplicação da prescrição intercorrente em detrimento da continuidade da execução fiscal para satisfação da Certidão de Dívida Ativa.

O sobrevalor da segurança jurídica, estando constitucionalmente consagrado no rol de direitos e garantias fundamentais do cidadão (art. 5º, XXXVI), encontra-se no mais alto escalão das normas jurídicas do direito positivo, revelando a graduação hierárquica dos valores, mesmo não sendo ele (valor segurança jurídica) passível de medição (incomensurabilidade), isto é, não é possível determinar quando se inicia e quando se encerra a aplicação destes valores.

A segurança jurídica não é algo experimentável, trata-se de entidade metafísica e só se manifesta quando expressado em situações concretas que lhe dão forma, exprimindo a objetividade inerente aos valores, cuja forma específica de existir é valer. Por esta razão, a segurança jurídica foi criada a partir do direito; a partir da iteração da regulação das condutas intersubjetivas foi se concebendo a necessidade deste valor, o que lhe confere o timbre da historicidade. É de se notar, neste contexto, que o valor da segurança jurídica, embora qualificador de diversas situações, persiste no universo jurídico para qualificar outras proposições, dado que se infere sua inexauribilidade.

A segurança jurídica é a justificativa do Supremo Tribunal Federal, ao querer evitar um rombo nos cofres públicos, para decidir que o termo inicial do prazo para repetição de indébito em caso de tributo julgado inconstitucional pelo controle concentrado é a data do pagamento indevido e não a data da declaração. Eis a atributividade da segurança jurídica.

Tratando-se de objeto metafísico, a segurança jurídica não é passível de uma definição precisa, dependendo de sua aplicação no caso concreto para que torne possível construir uma significação adequada.

Princípios constitucionais, por sua vez, são normas jurídicas (em sentido amplo), ou elementos delas, veiculadas no texto da Constituição Federal que possuem carregada conotação axiológica, influenciando significativamente na formação do sistema do direito positivo. Princípios são normas jurídicas bastante valiosas, mas que com os valores não necessariamente se confundem, haja vista que, embora integrem substancialmente na sua composição, podem não ser feitas exclusivamente deles.

Abstraindo a ampla camada de linguagem jurídica para restringi-la apenas ao estudo dogmático do direito, sob a égide da homogeneidade sintática, princípios se apresentam de duas formas: (i) como valor, sendo aqueles que possuem densa carga de conotação axiológica (expressão da heterogeneidade semântica do sistema), exercendo importante influência sobre todo o ordenamento ao introduzir valores relevantes para o sistema; e (ii) como limite objetivo, sendo aqueles que, situados em escalões de alta hierarquia, estabelecem critérios objetivos para condicionar a produção de determinadas normas jurídicas.

O princípio enquanto limite objetivo é um procedimento estabelecido para criação de normas jurídicas, realizando valores (como toda norma jurídica) apenas de maneira indireta, mediata, perseguindo objetivos teleológicos.

O direito positivo é formado unicamente por normas jurídicas, sua homogeneidade sintática indica não haver outras entidades em sua composição. Operando regras jurídicas como sinônimo perfeito de normas jurídicas, infere-se não haver diferença entre regras e princípios, sendo, na verdade, as regras o gênero do qual os princípios são a espécie.

### **2.3. Sistemas e o direito positivo**

Em linhas gerais, sistema é um conjunto de elementos, selecionados por compartilharem determinada característica – o critério de pertinencialidade. Esse critério, para o sistema do direito positivo, é a validade dos enunciados prescritivos integrantes em um ordenamento jurídico identificado no espaço e no tempo. Em que pese a polissemia e a vaguidade do termo “validade”, emprega-se seu conceito como a observância às determinações de tempo, lugar, autoria, modo (procedimento) e matéria que condicionam a enunciação das regras jurídicas.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho preleciona:

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, *material e formalmente*, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, *material e formalmente*, regras de menor hierarquia.

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à constituição positiva.<sup>19</sup>

Tratando-se de um sistema empírico escalonado, o direito positivo é composto por normas jurídicas (em sentido amplo) que se relacionam entre si, material e formalmente, sob dois eixos centrais: o vertical e o horizontal.

No eixo vertical reside a hierarquia normativa do sistema (dado seu caráter autopoietico), é nele que se manifestam as relações de subordinação de normas jurídicas, construindo, a partir da análise deste foco de observação, quais normas dão fundamento de validade a norma investigada, bem como quais normas dela são derivadas. Neste sentido, são as normas de competência, ao estabelecer as regras de enunciação das normas jurídicas, que determinam as relações de subordinação (fundamentação/derivação) dentro do sistema.

No eixo horizontal se encontram as relações de coordenação, responsáveis pela complementação semântica e pragmática do sistema. A complementação será semântica quando de ordem material, preenchendo um conteúdo regulatório organizado das normas jurídicas, e pragmática quando de caráter formal, perfazendo a operacionalidade necessária à manutenção da força coercitiva própria do direito.

A composição sistemática de um conjunto, por ser produto de esforço intelectual do homem em organizar racionalmente uma realidade, varia conforme os critérios conotativos eleitos pelo intérprete. Consequentemente, nas construções sistemáticas do direito positivo, respeitados os axiomas do ordenamento jurídico (a validade e a hierarquia), as relações de coordenação e subordinação entre as normas variam conforme as peculiaridades de cada construção.

A hierarquia e a validade formam a base sob a qual é erigido o direito positivo, razão pela qual são os axiomas do direito. O direito positivo, para regular as condutas inter-humanas numa sociedade historicamente considerada e, com isso, realizar os valores que ele

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 142-3.

elege, deve ter uma estrutura escalonada, de modo a possibilitar sua operacionalização de maneira organizada e eficaz pelas pessoas da sociedade.

Assim, antes mesmo de regular as condutas inter-humanas, o direito positivo precisa disciplinar como se dará a criação, o controle, a alteração e a extinção de suas unidades (as normas jurídicas em sentido amplo), sob pena de prevalecer a autotutela em detrimento da tutela jurisdicional (Estado de Direito). Eis a autopioese se manifestando como característica imanente ao direito posto. A partir daí surgem as noções de sistema do direito positivo, norma jurídica, hierarquia e validade, cujos conceitos são fundantes do direito positivo.

Mais do que se inter-relacionarem, os conceitos de hierarquia e validade se completam. O direito positivo é um sistema escalonado porque as normas jurídicas, no bojo de suas relações de fundamentação e derivação, têm sempre que ter fundamento de validade em norma jurídica superior. A validade, igualmente, é relação de pertinência estabelecida entre norma e sistema do direito positivo justamente porque a hierarquia subjaz dos critérios de pertinencialidade eleitos pelo sistema. A bi-implicação destes conceitos é inevitável.

Os critérios de pertinencialidade do sistema jurídico (isto é, a validade das normas jurídicas), neste contexto hierárquico, são informados pelas normas de competência, que prescrevem (i) a autorização de um sujeito para (ii) produzir normas jurídicas sobre determinada matéria em (iii) certo território (iv) dentro de intervalo de tempo, (v) mediante o cumprimento de um procedimento específico.

Os critérios adotados pelo sistema do direito positivo brasileiro em vigor para implantar a hierarquia das normas jurídicas são: (i) a lei posterior prevalece sobre a anterior; (ii) a lei especial prevalece sobre a geral; (iii) a lei superior prevalece sobre a inferior.

#### **2.4. A prova na produção da norma jurídica**

Basicamente, prova é um fato que exerce a função de demonstrar a ocorrência de um evento relatado em outro fato. O fato alegado refere-se a um evento, e a prova faz referência ao fato alegado, atestando a sua ocorrência. Por ser um fato de sobrenível, demonstrando a ocorrência de outro, a prova é um metafato.

Conforme exposto no capítulo anterior, os eventos, presentes na realidade física, são inacessíveis na sua plenitude pela realidade humana, que apenas é capaz de reconstruí-los linguisticamente por meio dos fatos. Por esta razão, nenhuma prova é capaz de demonstrar, de maneira incontroversa, o evento relatado pelo fato alegado, sendo ela meramente indiciária da sua ocorrência.

Rechaçada a concepção de prova cabal, no sentido de ser irrefutável, suficiente em si mesma, a demonstração dos fatos alegados passa a ser atividade que necessariamente demanda valoração das provas produzidas para se decidir quais os fatos alegados que serão considerados verdadeiros e, por conseguinte, constituirão o fato jurídico em sentido estrito.

Neste prisma, fica claro que a função precípua da prova é de persuadir o destinatário sobre a ocorrência do evento relatado no fato alegado. Por outro lado, não há dúvida de que, embora intangível, a linguagem pode aproximar-se infinitamente da realidade física (como uma curva assintótica), de modo que determinadas provas sejam, até com certa objetividade, mais contundentes do que outras, de acordo com essa proximidade.

Em que pese o caráter inexaurível da prova, o direito positivo determina que os fatos jurídicos em sentido estrito sejam considerados provados. Tanto que, no próprio art. 334 do Código de Processo Civil<sup>20</sup>, o dever de provar está presente. No inciso I, é a notoriedade que precisa ser provada, visto que não há fato objetivo ou ontologicamente notório. Além disso, a notoriedade, por mais viva que seja, não demonstra a verdade do fato. Nos incisos II e III, por sua vez, ao prescrever ser dispensável a prova dos fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária e admitidos no processo como incontroversos, o Código de Processo Civil incorreu em uma falácia (logicamente conhecida como petição de princípio), porque a confissão da parte contrária e a admissão como incontroverso são, em si próprios, a prova do fato afirmado, tornando-se um sem-sentido deôntico tal prescrição pela necessária dispensa de prova daquilo que já está provado. O inciso IV prescreve a dispensa para os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade. Constituindo-se hipótese de presunção, é do próprio efeito desta a dispensa de prova do fato presumido, sendo, neste sentido, redundante a disposição constante neste inciso. No entanto, para que ocorra a presunção, imperioso se faz a prova do fato presuntivo, caso contrário a operação lógica não se opera. No mesmo sentido, Maria Rita Ferragut esclarece:

A enunciação deve ser realizada com base na linguagem das provas, porque, assim, mais facilmente são alcançadas a justiça e a certeza, valores máximos buscados pelo direito. E, mesmo nas hipóteses de “presunção absoluta” e de ficção jurídica, algo tem que ser sempre provado; não o evento típico, mas o indício ao qual a lei imputa consequências jurídicas próprias daquele.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Art. 334. Não dependem de prova os fatos: I - notórios; II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; III - admitidos, no processo, como incontroversos; IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

<sup>21</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 87.

Presunção é a operação lógica que, de um fato cujo evento relatado é admitido como verdadeiro, infere-se a ocorrência de um evento incerto, considerando-o como fato, por força de uma conexão entre os acontecimentos capaz de intuir como provável a sua coexistência. Conforme visto, se toda prova em certo grau é indiciária, elas também se enquadrariam nesta definição.

Uma vez inseridos no sistema do direito positivo, pode-se dizer serem as provas fato jurídicos, mesmo que numa acepção mais ampla. Em matéria tributária, a acepção estrita de fato jurídico é empregado nos antecedentes das normas individuais e concretas veiculadas pelo lançamento – uma de caráter lícito, que constitui a obrigação tributária, e a outra de caráter ilícito, que constitui penalidades – que, em última análise, são o objeto da prova.

Em precisa síntese, Fabiana Del Padre Tomé analisa a prova:

Observada a composição do fato jurídico denominado prova, identificamos sete elementos: (i) fonte; (ii) objeto; (iii) conteúdo; (iv) forma; (v) função; (vi) finalidade; e (vii) destinatário. O objeto da prova consiste no fato que se pretende provar, representado pela alegação da parte. O conteúdo nada mais é que o fato provado, entendido como enunciado linguístico veiculado, independentemente da apreciação do julgador: é fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova, há de se apresentar sempre escrita ou susceptível de ser vertida em linguagem escrita. Sua função é persuasiva, voltada ao convencimento do julgador, enquanto a finalidade, objetivo último da prova, direciona-se à constituição do fato jurídico em sentido estrito. Tudo isso, porém, não se opera sem um sujeito que emita enunciados probatórios (fonte) e um destinatário a quem estes se dirijam, com o escopo de convencer.<sup>22</sup>

A produção de prova, por outro lado, não pode ser feita de modo indiscriminado, devendo obedecer as regras que disciplinam os meios de prova, isto é, a enunciação válida das provas para que possam ingressar no sistema do direito positivo, caso contrário, a despeito do teor demonstrativo do fato, a prova não será convertida em realidade jurídica. Por oportuno, cabe salientar que:

O direito cria as suas próprias realidades, não estando condicionado a atender, com foros de obrigatoriedade, à natureza das relações contidas no plano sobre o qual incide. As fórmulas e esquemas que constrói independem do fenômeno real que organiza, contingência que explica disposições jurídicas que não só prescindem de vínculos subjacentes, como até chegam a assumir feição indisfarçavelmente antagônica. A chamada “morte civil”, prevista no direito pretérito, é manifestação significativa e eloqüente dessa desvinculação. A ordem jurídica declarava a morte de determinada pessoa, que passava a ser coisa, perdendo aquela condição; tudo isso sem qualquer alteração do ser, enquanto na vida animal. As ficções jurídicas, expediente largamente utilizado pelo legislador, nos diversos setores da regulação

---

<sup>22</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 154.

social, consubstanciam outro modelo expressivo de desapego do direito, com referência à realidade que ordena.<sup>23</sup>

No processo administrativo e no processo judicial, a dialeticidade caracteriza as etapas de constituição da realidade jurídica, de modo a propiciar a produção de provas, em igualdade de condições, a ambas as partes para demonstrar a procedência das suas alegações.

Dada a impossibilidade de a linguagem apreender a realidade física, de reproduzir os eventos na sua integralidade existencial, nenhuma prova, por mais completa que seja, é capaz de exaurir a demonstração do evento alegado. As provas podem ser mais ou menos próximas da realidade física, mais ou menos convincentes, mas nunca esgotam a demonstração dos eventos alegados. Por isso que Fabiana Del Padre Tomé diz serem as provas sempre indiciárias.

Por tais razões, a produção do fato jurídico tributário em sentido estrito, notadamente aquele responsável por constituir a obrigação tributária, deve estar estribado em um acervo probatório que lhe dê sustentação, sob pena de ser desconstituído pela autoridade administrativa julgadora.

## **2.5. Competência tributária**

Em matéria tributária, notadamente no plano constitucional, o conceito de competência pode ser definido como a aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos.

Em termos mais rigorosos, focalizando a norma jurídica em sentido estrito (que possui a estrutura de um juízo hipotético-condicional), define-se, com Tácio Lacerda Gama, o conceito de competência tributária sendo a norma jurídica prescreve em seu antecedente critérios necessários à enunciação válida (material, pessoal, procedimental, espacial e temporal) e em seu conseqüente uma relação jurídica que tem como objeto a validade do enunciado que verse sobre determinada matéria ou comportamento.

Assim, são critérios da norma jurídica de competência: (i) qualificação do sujeito que pode criar normas; (ii) aplicação do processo de criação das normas, sugerindo todos os atos que devem ser preordenados ao alcance deste fim; (iii) indicação das coordenadas de espaço em que a ação de criar normas deve ser desempenhada; (iv) indicação das condições de tempo em que a ação de criar normas deve ser desempenhada; (v) estabelecimento do vínculo existente entre quem cria a norma e quem deve se sujeitar à norma criada, segundo as

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 831.

condições estabelecidas pelo próprio direito; (vi) prescrição da modalização da conduta de criar outra norma (se obrigatória, permitida ou proibida); e (vii) estabelecimento da programação material da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis — sujeito, espaço, tempo e comportamento.

Além disso, o critério distintivo das normas jurídicas para as demais normas é sua coercibilidade. Não há que se cogitar de norma jurídica sem sanção, sem ela a norma perde o predicado de jurídica, equiparando-se às normas religiosas, morais, etc. O comando sancionatório é característica própria e indispensável da norma jurídica. Sobre o tema, é oportuna a lição de Tácio Lacerda Gama:

Observadas isoladamente, as proposições prescritivas simples não regulam a conduta humana, não oferecem critérios para serem separadas de outros enunciados normativos próprios da religião, da ética ou da moral; não são coercitivas, pois não têm sanção ligada ao seu descumprimento; e sequer indicam critérios que definam onde e quando podem ser aplicadas. É por isso que acatamos a premissa segundo a qual só a norma completa regula condutas.<sup>24</sup>

Norma jurídica completa é a estrutura normativa composta por duas normas jurídicas – a primária e a secundária. A norma jurídica primária prevê no seu antecedente a ocorrência de um evento “X” e prescreve no seu consequente uma relação jurídica “Y”. A norma jurídica secundária, por sua vez, prevê no seu antecedente o descumprimento da conduta “Y” oriunda do consequente da norma jurídica primária, e no seu consequente prescreve uma sanção “Z”, aplicada pelo Estado-Juiz àquele sujeito que descumpriu sua obrigação.

Nas normas jurídicas de competência, a norma jurídica sancionatória prescreve, em seu antecedente, o descumprimento da relação jurídica do consequente da norma jurídica primária dispositiva, e em seu consequente prescreve a invalidade da norma jurídica produzida.

Pela impossibilidade de serem descumpridas, as normas jurídicas modalizadas em permitido constituem uma faculdade (permissão bilateral) ao destinatário, tornando inócua a norma secundária, que é sancionatória. As normas jurídicas de competência, de acordo com as suas características, podem ser modalizadas em permitido ou obrigatório. Esta dicotomia foi abordada por Tácio Lacerda Gama:

---

<sup>24</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 63.

Como separar então as competências modalizadas em obrigatório daquelas que são simples faculdades? A resposta é dada por Ulises Schmill<sup>25</sup>, que afirma serem de exercício facultativo as competências não condicionadas e de exercício obrigatório as competências cujo exercício está sujeito ao preenchimento de certas condições. As competências vinculadas, ou de exercício obrigatório, são do tipo condicionadas, ou seja, há certos requisitos que, uma vez presentes, a competência deve ser exercida.<sup>26</sup>

As normas jurídicas constitutivas das competências tributárias legislativas das pessoas políticas de direito constitucional, com exceção do ICMS, são exemplos de normas de competência modalizadas em permitido, sendo facultativo o seu exercício pelos seus titulares.

As características destas competências são: indelegabilidade, inalterabilidade, incaducabilidade, irrenunciabilidade e a facultatividade de exercício (com exceção do ICMS).

Em relação à facultatividade, prescreve a Lei Complementar nº 101/2000:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Note-se que o direito positivo proíbe a realização de transferências voluntárias ao ente que não exerce todas as suas competências tributárias, isto é, atribui consequências jurídicas à sua inércia, mas em nenhum momento torna obrigatório o seu exercício, em função de não sancionar propriamente esta conduta.

Por outro lado, são competências condicionadas aquelas de caráter vinculado, como expressiva parte das competências administrativas, inclusive a de lavrar lançamentos de ofício, a competência jurisdicional, a competência de fiscalização, cujo exercício de obrigatório, sujeitando o descumprimento ao comando sancionatório.

Esta obrigatoriedade de exercício deixa claro o último propósito encampado na competência: o atendimento a interesses públicos, primários ou secundários. Com efeito, a competência é o meio jurídico de fazer com que pessoas cumpram, em nome do Poder Público (que existe apenas na realidade jurídica, inanimado), as funções e os deveres do Estado. Por esta razão, Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que: “*o poder, na*

---

<sup>25</sup> SCHMILL, Ulises. La derogación y la anulación como modalidades del ámbito temporal de validez de las normas jurídicas. *Doxa (Publicaciones periódicas)*. Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 19: 229-258, 1996, p. 237.

<sup>26</sup> Op. cit., p. 87-88.

*competência, é a vicissitude de um dever*<sup>27</sup>. Firme nesta concepção, o referido autor produz a sua definição de competência:

Visto que o “poder” expressado nas competências não é senão a face reversa do dever de bem satisfazer interesses públicos, a competência pode ser conceituada como *o círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos*.<sup>28</sup> (grifos no original)

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza preocupa-se em balizar a dimensão de poder compreendida na competência tributária, área em que qualquer arbitrariedade do Estado pode causar em grande impacto na sociedade. Eis as suas palavras:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito). (...) A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – prevêm as concretas obrigações tributárias.<sup>29</sup>

Em matéria tributária, por ser a área do direito positivo em que o Estado retira compulsoriamente parte do patrimônio dos contribuintes, confrontando frequentemente com direitos e garantias do cidadão, esta perspectiva da competência tem claramente presente em todos os seus atos, sob pena de incorrer em ilegalidades ou inconstitucionalidades.

---

<sup>27</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 133.

<sup>28</sup> Op. cit., p. 140.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 134.

## **CAPÍTULO III**

### **FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA**

#### **3.1. Linhas gerais**

Fiscalização é a ação ou o efeito de fiscalizar. Este termo, por sua vez, significa analisar, examinar a regularidade na prática de uma atividade, para saber se ela foi realizada de acordo com os ditames legais. Portanto, fiscalização tributária é a ação de verificar o cumprimento dos deveres instrumentais e o recolhimento dos tributos devidos com a prática da atividade desenvolvida pelo contribuinte.

#### **3.2. Disciplina na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional**

A Constituição Federal, embora discipline analiticamente do sistema tributário nacional, nada prescreve diretamente referente à fiscalização tributária. Indiretamente e de certo modo até redundante, o art. 145, § 1º, dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A despeito do caráter expletivo desta cláusula constitucional, importante ressaltar que ela reforça a proibição de a Administração Tributária, no exercício da fiscalização, suprimir direitos e garantias individuais plasmados no texto constitucional. Embora nada inove no sistema, esta prescrição torna-se relevante em função da porosa fronteira que separa a competência da fiscalização tributária dos direitos e garantias dos contribuintes.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, ao tratar da Administração Tributária, tratou da maneira tímida sobre a atividade de fiscalização, deixando sua regulamentação a cargo da legislação de cada um dos tributos, de acordo com os parâmetros – genéricos, diga-se de passagem – nele previstos. A disciplina do tema inicia no art. 194 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Remetendo a sua regulação a legislação tributária (vide art. 96 do Código Tributário Municipal), este artigo limita-se a prescrever, em seu parágrafo único, que se sujeitarão a fiscalização todas as pessoas, ainda que não sejam contribuintes. A qualificação de ser ou não contribuinte compreende, de certa forma, o trabalho da fiscalização, razão pela qual pode a Administração Tributária fiscalizar as pessoas ainda que elas entendam não serem contribuintes de determinado tributo.

Se fiscalizar significa examinar, averiguar, investigar; aquele que fiscaliza deve ter acesso a todos os dados que envolvam o seu objeto de investigação, sob pena de comprometer a sua atividade. É neste sentido que prescreve o art. 195, abaixo transcrito:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.  
Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

No tocante ao prazo de conservação dos livros e documentos fiscais obrigatórios, o parágrafo único prescreve ser até quando ocorrer a prescrição dos créditos tributários respectivos. Desde o advento do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005<sup>30</sup>, não resta dúvida de que a declaração apresentada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, sendo este o termo inicial do prazo prescricional de cinco anos a que se refere o dispositivo.

Importante ressaltar, contudo, que o prazo decadencial do Fisco para lavrar o lançamento de ofício, previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, é maior do que o previsto no parágrafo único (a contagem é iniciada apenas no ano seguinte ao do fato gerador), podendo o contribuinte ser fiscalizado mesmo depois de escoado o prazo deste dispositivo. Neste caso, o contribuinte estaria sujeito a um arbitramento fiscal e, de quebra, responder a multa por descumprimento de deveres instrumentais.

Ademais, não obstante a premente necessidade de o Fisco ter acesso a toda atividade do contribuinte para o pleno cumprimento de seu dever de fiscalizar, este dispositivo tem de ser interpretado com ressalvas. Isto porque a atribuição de competência para a Administração Tributária fiscalizar os contribuintes pode resvalar em algum direito e garantia fundamental, cujo desrespeito está expressamente vedado na Constituição Federal.

---

<sup>30</sup> Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Desta forma, em que pese a importância do amplo acesso da fiscalização para cumprir devidamente seu desígnio, o art. 195 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado sistematicamente, não podendo ser aplicado de modo que possa mitigar direitos e garantias constitucionalmente consagradas aos contribuintes.

Por ser extremamente nebulosa a zona fronteira entre os direitos e garantias do contribuinte e os poderes de fiscalização, em muitos casos é difícil obter uma solução que compatibilize ambos os interesses. De um lado, a Administração Tributária com a sua necessidade de conhecer toda a atividade do contribuinte para ter condições de averiguar a sua situação fiscal; de outro, um contribuinte incomodado, protegido por direitos e garantias constitucionais, com o dever de suportar a intromissão da fiscalização em sua atividade. Em uma área de iminente embate de direitos, os atos de potestade do fisco tendem a prevalecer sobre os direitos e garantias do contribuinte.

Nesta delicada situação, é imperioso se constituir em linguagem competente todos os passos percorridos pelos agentes fiscais, relatando fielmente o andamento, os objetivos e as conclusões da fiscalização. Tal providência revela-se uma garantia para ambas as partes, em prol da lisura de todo o procedimento e evitando eventual lesão a direito das partes envolvidas. O art. 196 determina justamente isso:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Obrigado a permanecer inerte na fiscalização da sua atividade, o meio de que dispõe o contribuinte para se proteger contra eventual afronta de direitos e garantias que lhe são assegurados é exigir dos agentes fiscais que eles lavrem os termos competentes, relatando todas as etapas do levantamento fiscal. Trata-se de exigência impostergável, pela necessidade de controle da legalidade da fiscalização, vista sua rigorosa submissão aos ditames da lei. Em precisa passagem, Paulo de Barros Carvalho adverte:

O princípio da legalidade rege, severamente, toda a atividade administrativa do Estado. Os atos administrativos exarados pelos agentes públicos mantêm-se dentro dos estritos termos da lei, assim os de competência vinculada, como os discricionários, em qualquer setor do vasto campo de sua atuação. Em matéria tributária, terreno sobremodo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e o de liberdade, as normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus

momentos regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui.<sup>31</sup>

No último artigo que trata sobre a fiscalização, o Código Tributário Municipal municiou poderes a Administração Tributária para colher informações com pessoas relacionadas de alguma forma com o contribuinte fiscalizado. Eis a sua redação:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Em relação ao inciso, saliente-se ser apenas a lei, instrumento primário introdutor de normas, competente para designação, não podendo ficar ao talante da autoridade administrativa. Por fim, o parágrafo único aplica-se, entre outros, ao médico e ao advogado, que têm o dever legal de guardar sigilo das informações passadas pelos seus pacientes e clientes. Balizada a disciplina geral do tema, passa-se a algumas considerações sobre a competência da fiscalização na lavratura do lançamento.

### **3.3. A repercussão da competência da fiscalização na lavratura do lançamento**

O exercício da fiscalização tributária e a lavratura do lançamento são duas atividades da Administração que andam juntas, tanto que em determinado momento até se confundem. O próprio Código Tributário Nacional, ao positivar o conceito de lançamento, se refere à função desempenhada pela fiscalização. Transcreve-se abaixo o artigo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

---

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 616.

Note-se que a fiscalização tributária, em certo momento, até se confunde com a enunciação da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária. Com efeito, em seu desiderato de verificar a regularidade fiscal do contribuinte, a fiscalização tributária consiste justamente em um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo. Tamanha é a vinculação de ambos que, na ambiguidade processo/produto, a fiscalização é o próprio lançamento enquanto processo. No anverso, o lançamento é o propósito último da fiscalização.

Investigar a competência tributária de fiscalização demanda, portanto, a análise do possível resultado desta atividade, o lançamento tributário. Não fosse esta possibilidade, pouco ou nenhum propósito permaneceria à fiscalização tributária, tornando-a a um procedimento estéril. Em excelente estudo sobre o lançamento tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi identificou vários outros significados de lançamento:

Assim, no uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão lançamento como: - (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escreve; e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez ao crédito ou débito.

Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica-dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo “lançamento”, acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, empregando-o assim: (v) **como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário** mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, caput), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN e §§).<sup>32</sup> (grifos da transcrição)

Sedimentada a indissolúvel vinculação entre fiscalização e lançamento, a competência para lavrar lançamentos deve ser investigada à luz da competência tributária. Como visto no capítulo anterior, a competência da Administração Tributária para fiscalizar os contribuintes é tipicamente condicionada, isto é, a norma jurídica que a constitui é modalizada em obrigatório. O parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional não deixa qualquer dúvida sobre tal característica da competência de fiscalização.

---

<sup>32</sup> SANTI, Eurico Marco Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 124-5.

Firme na preciosa lição de Celso Antônio Bandeira de Mello de que “o poder, na competência, é a vicissitude de um dever” e da umbilical relação entre fiscalização e lançamento, verifica-se que a competência para fiscalizar implica no dever de provar os fatos jurídicos constituídos na lavratura do lançamento, sob pena de nulidade do lançamento.

Visualizando a norma jurídica completa de competência da Administração Tributária para lavrar lançamento, em sua bimebridade constitutiva, verifica-se haver no antecedente da norma primária, ao descrever os critérios para enunciação válida, o cumprimento de seu dever de fiscalizar, com a produção de todas as provas do fato jurídico (em sentido estrito) possíveis de serem constituídas com os poderes da fiscalização. Não atendidos os critérios exigidos para enunciação válida, deverá a norma secundária ser aplicada para constituir a invalidade do lançamento.

A competência da Administração Tributária em imiscuir-se na atividade dos contribuintes para fiscalizá-los implica no dever de produzir prova que sustente o lançamento de ofício. Isto porque os critérios de enunciação válida da norma devem ser construídos a partir dos enunciados prescritivos que disponham sobre aquela realidade jurídica.

Neste sentido, a norma jurídica que institui a obrigação tributária (em sentido amplo), como unidade do sistema do direito positivo, em suas relações de coordenação e de subordinação, tem como fundamento de validade a norma jurídica que estabelece: “dado o fato de ter constatado irregularidades fiscais no curso da fiscalização (antecedente), então está o Fisco obrigado a produzir prova das infrações do contribuinte (consequente)”.

Assim, sob pena de nulidade do lançamento de ofício, tem o Fisco o dever de produzir todas as provas que estiverem em seu alcance para demonstrar a ocorrência do evento relatado no fato jurídico das normas individuais e concretas veiculadas pelo lançamento. Caso contrário, deve ser reconhecido o não atendimento a todos os critérios para a válida enunciação do lançamento, constituindo-se a sua invalidade.

## CONCLUSÃO

O critério distintivo das normas jurídicas para as demais normas é a coercibilidade. Dada essa característica própria do direito positivo, as normas jurídicas, em sua estrutura completa, são constituídas em pares – a norma primária e a norma secundária, sancionadora do descumprimento da primária.

Nas normas jurídicas constitutivas de competências, a norma primária prevê critérios para enunciação válida e no conseqüente prescreve a relação jurídica do sujeito competente com uma classe de pessoas, obrigando-as a observar o teor da norma expedida pelo sujeito ativo. Caso os critérios para enunciação válida não sejam atendidos, deve a norma secundária ser aplicada para constituir a invalidade da norma produzida incorretamente.

O direito positivo consiste em um sistema escalonado que cria as suas próprias realidades, cujas unidades – normas jurídicas – se relacionam vertical e horizontalmente, sobretudo em vínculos de fundamentação e derivação. Os critérios de enunciação válida da norma são construídos a partir dos enunciados prescritivos que disponham sobre aquela realidade jurídica, sempre partindo da Constituição Federal.

Sedimentada a indissolúvel vinculação entre fiscalização e lançamento, a competência para lavrar lançamentos deve ser investigada à luz da competência tributária. Firme na preciosa lição de Celso Antônio Bandeira de Mello de que “o poder, na competência, é a vicissitude de um dever” e da umbilical relação entre fiscalização e lançamento, infere-se que a competência para fiscalizar implica no dever de provar os fatos jurídicos constituídos na lavratura do lançamento.

Assim, é fundamento de validade da norma jurídica que institui a obrigação tributária a norma jurídica que prevê: “dado o fato de ter constatado irregularidades fiscais no curso da fiscalização (antecedente), então está o Fisco obrigado a produzir prova das infrações do contribuinte (conseqüente)”.

Visualizando a norma jurídica completa de competência da Administração Tributária para lavrar lançamento, em sua bimebridade constitutiva, verifica-se haver no antecedente da norma primária, ao descrever os critérios para enunciação válida, o cumprimento de seu dever de fiscalizar, com a produção de todas as provas do fato jurídico (em sentido estrito) possíveis de serem constituídas com os poderes da fiscalização. Não atendidos os critérios exigidos para enunciação válida, deverá a norma secundária ser aplicada para constituir a invalidade do lançamento.

## BIBLIOGRAFIA

- AUSTIN, John L. *Performative utterances*. In *Philosophical papers*. 2. ed. Oxford: Clarendon Press, 1970.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- HALLIDAY, M. A. K. *El lenguaje como semiótica social: la interpretación social del lenguaje y del significado*. 1. ed. 2. reimpr. Tradução de Jorge Ferreiro Santana. Bogotá: Fondo de Cultura Económica, 1982.
- HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Coimbra: Almedina, 2001.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- MENDES, Sônia Maria Broglia. *Validade jurídica e o giro-lingüístico*. São Paulo: Noeses, 2007.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- SANTI, Eurico Marcos Dinis de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999.

SCHMILL, Ulises. La derogación y la anulación como modalidades del âmbito temporal de validez de las normas jurídicas. *Doxa (Publicaciones periódicas)*. Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 19: 229-258, 1996

SEARLE, John. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Tradução de F. Rangel. Rio de Janeiro: Rocco, 2000.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1987.

\_\_\_\_\_. *Notebooks 1914-1916*. Traduzido por G. E. M. Anscombe. Chicago: University of Chicago Press, 1979.